



CENTRO UNIVERSITÁRIO DE BRASÍLIA -
UNICEUB

FACULDADE DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E
SOCIAIS - FAJS

CAMILA DE PAULA E SILVA

**A INCOSTITUCIONALIDADE DA RETENÇÃO DE
IMPOSTO DE RENDA NOS CASOS DE RENDIMENTOS
PAGOS ACUMULADAMENTE E EM ATRASO.**

Brasília/DF
2012

CAMILA DE PAULA E SILVA

**A INCOSTITUCIONALIDADE DA RETENÇÃO DE
IMPOSTO DE RENDA NOS CASOS DE RENDIMENTOS
PAGOS ACUMULADAMENTE E EM ATRASO.**

Monografia apresentada como requisito
para conclusão do curso de Bacharelado
em Direito da Faculdade de Ciências
Jurídicas e Sociais do Centro Universitário
de Brasília - UniCEUB.
Orientador: Me. Sérgio Victor

Brasília/DF
2012

CAMILA DE PAULA E SILVA

**A INCOSTITUCIONALIDADE DA RETENÇÃO DE IMPOSTO
DE RENDA NOS CASOS DE RENDIMENTOS PAGOS
ACUMULADAMENTE E EM ATRASO.**

Monografia apresentada como requisito
para conclusão do curso de Bacharelado
em Direito da Faculdade de Ciências
Jurídicas e Sociais do Centro Universitário
de Brasília - UniCEUB.
Orientador: Me. Sérgio Victor

Brasília, 11 de maio de 2012.

Banca Examinadora

Orientador: Prof. Sérgio Victor, Me.

Examinador

Examinador

“A alegria do triunfo jamais poderia ser experimentada se não existisse a luta, que é a que determina a oportunidade de vencer” Raumsol.

AGRADECIMENTO

Agradeço a Deus por me abençoar nesta escalada de vitórias, aos meus pais, familiares e amigos pela dedicação e apoio.

Agradeço ao Professor Sérgio Victor, pelo inestimável apoio e pela indispensável orientação que me deu para a realização deste trabalho.

Agradeço, também, aos professores e colegas, pela amizade e pelo convívio ao longo desses anos.

Agradeço, finalmente, a todas as pessoas que, direta ou indiretamente, contribuíram para a conclusão desta monografia.

Muito Obrigado.

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo abordar a sistemática de retenção de imposto de renda nos casos de rendimentos pagos, acumuladamente e em atraso, levando –se em conta o posicionamento do TRF 4ª Região, STJ e STF.

Nesse sentido, afirma que a jurisprudência brasileira tem afastado a incidência do imposto de renda sobre o montante recebido de forma acumulada, fundamentando de que tal incidência ofende os princípios da legalidade, da capacidade contributiva e da isonomia tributária.

Atualmente, a doutrina e jurisprudência tem afastado a incidência do imposto de renda sobre o valor recebido de forma acumulada, com o entendimento que deve ser observado o regime de competência.

Neste trabalho será demonstrado que a retenção do imposto em questão, quando recebido de forma acumulada, desrespeita os princípios da capacidade contributiva e isonomia tributária. Assim, podendo ser declarado inconstitucional.

Palavras-chave: Direito tributário. Imposto de renda. Rendimento. Capacidade contributiva. Isonomia tributária.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
<u>1 O IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA</u>	<u>10</u>
1.1 HISTÓRIA DO IMPOSTO DE RENDA	10
1.2 O IMPOSTO DE RENDA	12
1.3 CONCEITO DE RENDA	15
1.3.1 TEORIAS ECONÔMICAS	18
1.3.2 TEORIAS FISCAIS SOBRE A RENDA	19
1.3.2.1 TEORIAS DA RENDA-PRODUTO	20
1.3.2.2 TEORIAS DA RENDA-ACRÉSCIMO PATRIMONIAL	21
1.3.3 TEORIAS LEGALISTAS	23
<u>2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS APLICÁVEIS AO IMPOSTO DE RENDA E O PROBLEMA DAS ALÍQUOTAS</u>	<u>25</u>
2.1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS APLICÁVEIS AO IMPOSTO DE RENDA	25
2.1.1 PRINCÍPIO DA ISONOMIA	26
2.1.2 PRINCÍPIO DA PESSOALIDADE	27
2.1.3 PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO	28
2.1.4 PRINCÍPIO DA REPARTIÇÃO CONSTITUCIONAL DE COMPETÊNCIAS	29
2.1.5 PRINCÍPIO DA GENERALIDADE	29
2.1.6 PRINCÍPIO DA UNIVERSALIDADE	30
2.1.7 PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE	30
2.2 À QUESTÃO DAS ALÍQUOTAS	31
2.3 REGIME DE CAIXA X REGIME DE COMPETÊNCIA	32
<u>3 ANÁLISE CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA ATUAL SOBRE A RETENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA NOS CASOS DE RENDIMENTOS PAGOS, ACUMULADAMENTE E EM ATRASO</u>	<u>34</u>
3.1 A ADOÇÃO DO REGIME DE COMPETÊNCIA	36
3.2 DA INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 12 DA LEI Nº 7.713/88	40
3.3 O POSICIONAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL QUANTO A INCONSTITUCIONALIDADE	44
<u>CONCLUSÃO</u>	<u>47</u>
<u>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</u>	<u>49</u>

INTRODUÇÃO

O presente projeto tem por finalidade, discutir a inconstitucionalidade da retenção do Imposto de renda nos casos de rendimentos pagos acumuladamente e em atraso, cuja polêmica maior gira em torno do preceito contido no art. 12, da Lei nº 7.713/88,¹ o qual determina que:

No caso de rendimentos recebidos acumuladamente, o imposto incidirá, no mês do recebimento ou crédito, sobre o total dos rendimentos, diminuídos do valor das despesas com ação judicial necessárias ao se recebimento, inclusive de advogados, se tiverem sido pagas pelo contribuinte, sem indenização.

O Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3000, de 1999 (RIR/99), em seu art. 56, foi o que recepcionou o art. 12 da Lei nº 7.713/88, diz que²:

No caso de rendimentos recebidos acumuladamente, o imposto incidirá no mês do recebimento, sobre o total dos rendimentos, inclusive juros e atualização monetária, podendo ser deduzido o valor das despesas com ação judicial necessárias ao recebimento dos rendimentos, inclusive com advogados, se tiverem sido pagas pelo contribuinte, sem indenização.

Conforme a norma supracitada e o entendimento predominante da jurisprudência, os rendimentos recebidos acumuladamente pela pessoa física serão tributados no mês de seu efetivo recebimento, ou seja, regime de caixa. Podendo ser decorrente de aluguéis, rendimentos do trabalho, aposentadoria, decisão judicial, pensão, e quaisquer outros rendimentos passíveis de ajuste na Declaração Anual.

O que atraiu a atenção para o tema foi a discussão nos Tribunais Superiores quanto a inconstitucionalidade da retenção do Imposto de renda nos casos de rendimentos pagos acumuladamente e em atraso.

¹ Art. 12, da Lei nº 7.713/88

² Art. 56, Decreto nº 3000/99, RIR/99.

Tendo em vista, as inúmeras ações judiciais movidas por contribuintes, com o objetivo de afastar a incidência do imposto de renda sobre os rendimentos que iriam receber.

As ações ajuizadas também tem o intuito de restituir os valores anteriormente retidos, com o argumento, que se os contribuintes tivessem recebido as parcelas devidas nas épocas próprias, não haveria a incidência do imposto de renda.

Atualmente, a doutrina e jurisprudência tem afastado a incidência do imposto de renda sobre o valor recebido de forma acumulada, com o entendimento que deve ser observado o regime de competência.

A jurisprudência do STF, ainda pulsa sobre a recentemente reconhecida repercussão geral do tema com fundamento na alínea b, permissivo constitucional, vez que houve a declaração de inconstitucionalidade do artigo 12, da Lei n. 7.713/88, pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

Portanto, face ao reconhecimento da repercussão geral, acima demonstrada cabe-nos aguardar o julgamento na Suprema Corte.

Neste trabalho será demonstrado que a retenção do imposto em questão, quando recebido de forma acumulada, desrespeita os princípios da capacidade contributiva e isonomia tributária. Assim, podendo ser declarado inconstitucional.

Será abordado, para conclusão deste projeto pesquisas em livros, manuais e artigos jurídicos em relação à incidência do imposto de renda, iniciando-se pelo fator histórico até aos princípios constitucionais. Também haverá análises da legislação e jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal de Justiça e por fim, Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

1 O IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA

1.1 HISTÓRIA DO IMPOSTO DE RENDA

A história da tributação se divide em cinco etapas, estando o Imposto de Renda apenas como a quinta, a tributação sobre o rendimento. Acredita-se que somente foi tomada devido ao desenvolvimento da indústria, do comércio e com o aparecimento do sistema econômico monetário em que a riqueza não tinha apenas o patrimônio como base, surgiu a renda.

Por volta do Século XIX, na Inglaterra, foi ele criado como imposto definitivo, com o nome de *Income Tax*, desde então, com o advento da Primeira Guerra Mundial o imposto de renda foi se espalhando por outros países, até tornar-se um imposto universal, como ocorre na atualidade.

A criação do Imposto sobre a Renda deu-se em três fases:

- i. Primeiramente fora instituído como imposto de guerra;
- ii. Passou a ser utilizado apenas em períodos de dificuldades financeiras;
- iii. Atualmente, é um imposto permanente.

Aqui no Brasil, desde o Império existe a tributação sobre a renda, porém somente em alguns tipos de rendimentos. Conforme o exemplifica Gisele Lemke a seguir³:

No Império, tivemos o imposto sobre lojas, que era pago pelos proprietários de lojas, armazéns etc,; a décima urbana, que incidia sobre os rendimentos líquidos dos locadores de prédios urbanos, com alíquota de 10% (dez por cento) e o imposto extraordinário sobre vencimentos, incidente sobre os

³ LEMKE, Gisele. Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e juridical. São Paulo: Ed.Dialética, 1998, p.14.

vencimentos dos funcionários públicos, entre outros impostos. Como se observa, todos esses impostos incidiram apenas sobre uma determinada modalidade de rendimento.

No período entre 1879 a 1883 foram formadas comissões com o objetivo implantar o IR, porém sem sucesso. Na República, foi apresentado por Ruy Barbosa, Ministro da Fazenda em 1891, um relatório sobre a matéria. Assim discorre abaixo trecho do relatório⁴:

As leis financeiras não poderão deixar de apoiar-se consideravelmente no recurso dos tributos indiretos, menos equitativos, mas mais prontos, mais elásticos, mais progressivamente fecundos. Mas, de outra parte, como os impostos indiretos não se proporcionam à graduação das fortunas entre os contribuintes, antes se derramaram principalmente e exercem pressão muito mais grave sobre as classes menos favorecidas, roçando apenas à superfície os maiores cimos da riqueza, não pode um sistema de orçamento, que consulte os princípios de justiça e as aspirações morais da democracia, deixar de procurar no imposto direto o corretivo compensador contra as iniquidades da taxação indireta não retificadas por este contrapeso.

Somente em 1922 o Imposto de Renda foi instituído no Brasil, por meio da lei nº 4.625/22, cujo estava composto em seu art. 31⁵:

Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será devido, anualmente, por toda pessoa física ou jurídica residente no território do país e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem.

Finalmente em 1926, com o Decreto nº 17.390/26, o IR passou a ser efetivamente cobrado. Já em 1964, com a Lei nº 4.537, houve uma importante reforma, introduziu a correção monetária no tributo, com o objetivo de eliminar a tributação sobre lucros provocados pela inflação.

Com a criação da Constituição de 1934, o Imposto sobre a Renda passou a ter tratamento constitucional. Desde então, tornou-se tributo

⁴ SOUZA, João Batista de. Considerações sobre o fato gerador do Imposto de Renda, p. 117 apud LEMKE, Gisele. Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica. São Paulo: Ed.Dialética, 1998, p.14.

⁵ Lei nº 4.625/22, art 31.

de competência da União em todas as Constituições seguintes, sempre sob a mesma expressão:

“Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza”.

1.2 O IMPOSTO DE RENDA

O Imposto de Renda, cujo *nomen juris*, Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Sua origem constitucional está no art. 153, III, da Carta Magna de 1988⁶, é de competência da União, é utilizado como meio eficiente a promover a redistribuição de renda. Estando sujeito a obedecer aos princípios constitucionais que regem a tributação nacional, em especial, a legalidade, isonomia, irretroatividade, capacidade contributiva, progressividade e anterioridade, entre outros.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

III – renda e proventos de qualquer natureza;

É regulamentado pelos arts. 43 a 45 do Código Tributário Nacional, o tributo em questão, segundo o art. 43, do CTN⁷, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos e, de proventos de qualquer natureza, englobando os acréscimos patrimoniais não inclusos no conceito de renda.

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

⁶ Art. 153, III. Constituição Federal/88.

⁷ Art. 43. Código Tributário Nacional.

Segundo Paulo Ayres, sobre o art.43 do CTN⁸:

O conteúdo do enunciado prescritivo veiculado pelo CTN, em seu art.43, não desborda o conceito constitucional de renda. Deveras, a referência a proventos de qualquer natureza, como acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior, impõe a seguinte conclusão: nos termos do CTN os acréscimos patrimoniais sujeitos à incidência do imposto sobre a renda são os enunciados no inciso I do art. 43 ou quaisquer outros. Vale dizer, por analogia, as cores escolhidas para colorir esta superfície são preto, branco, cinza ou qualquer outra.

Ao tratar de acréscimos patrimoniais do Imposto de Renda, Roberto Quiroga, conclui em seu livro Renda e Proventos de Qualquer Natureza, que⁹:

[...] o patrimônio das pessoas é o critério basilar adotado pelo legislador constitucional para repartir as competências tributárias entre as pessoas jurídicas de direito público. É o índice de riqueza capaz de medir a capacidade econômica das pessoas. Constitui o patrimônio o conjunto de direitos reais e pessoais do cidadão, bem como o conjunto de suas obrigações. O texto constitucional resguarda a referida universalidade de forma manifesta, impedindo o abuso das autoridades governamentais. E ressalta: é sobre o patrimônio das pessoas que o legislador tributário se nutre para satisfazer os encargos públicos. Diante disso, conclui-se que os tributos, em geral, atingem elementos patrimoniais das pessoas. Essa incidência sobre o patrimônio pode ser classificada em dois sentidos, a saber: a) estático; b) dinâmico.

Conforme a citação anterior pode-se entender como tributação do patrimônio, quando não sofre mudanças, o seu sentido estático, já a tributação em seu sentido dinâmico, onde se encontra o imposto ora estudado, ocorre quando há mudança em seus elementos.

Ainda no sobre a tributação dinâmica do patrimônio, pode-se classificar os impostos em duas pequenas espécies, que são:

⁸ AYRES, Paulo. Imposto Sobre a Renda e Preços de Transferência, Ed. Dialética, São Paulo: 2001, p. 73.

⁹ QUIROGA, Roberto. Renda e Proventos de Qualquer Natureza; São Paulo: Ed. Dialética. 1996, p.118.

- i. os que incidem sobre o valor dos elementos do patrimônio em si mesmo, não importando se houve acréscimo ou não de seus elementos;
- ii. os que incidem sobre o valor da mudança do patrimônio que entende-se num acréscimo de seus elementos.

Novamente, Roberto Quiroga conclui que¹⁰:

[...] a Constituição Federal ao eleger as bases de cálculo dos tributos descreveu critérios e padrões de aferição que oneram o conjunto de direitos patrimoniais. [...] O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza incide sobre o elemento patrimonial que se constitui numa majoração de patrimônio, isto é, incide sobre a riqueza nova, renda e proventos de qualquer natureza são elementos patrimoniais que não existiam antes no conjunto de direitos pré-existent das pessoas e que não representam uma mera reposição de elementos patrimoniais ou permuta. Acréscimo, incremento ou majoração de elementos patrimoniais (riqueza nova) não se confunde com ingresso, entrada ou reposição de direitos patrimoniais (riqueza velha).

Ora, de grosso modo sabe-se que a expressão renda e proventos de qualquer natureza deve ser interpretada como uma soma a um certo conjunto de bens e direitos, que pertencem a uma pessoa, observado um período de tempo necessário para que se realize o equilíbrio entre certos acréscimos, de um lado, e determinadas despesas, de outro.

Em relação ao tema Sacha Calmon Navarro Coelho sustenta¹¹:

[...] o Imposto de Renda, propriamente dito, conhece três repartições: o IR das pessoas jurídicas, o IR das pessoas físicas, o IR incidente nas fontes.

Assim também direcionando para o estudo do Imposto de Renda das Pessoas Físicas, que é o abordado neste projeto, Sacha ainda

¹⁰ QUIROGA, Roberto. Renda e Proventos de Qualquer Natureza; São Paulo: Ed. Dialética. 1996, p.118.

¹¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário. 8º Ed., Editora Forense, p. 353.

explica¹²:

O imposto de renda das pessoas físicas, por ser o mais sensível às gentes, está se encaminhando para a simplificação e a praticabilidade, ainda que com sacrifício de alguns princípios jurídicos caros, quais sejam o da progressividade e o da capacidade contributiva.

Houve um pequeno exagero quanto a citação acima, pois o imposto de renda das pessoas físicas deve obedecer todos os princípios jurídicos e constitucionais aplicáveis ao imposto ora estudado. Para entender dos princípios constitucionais, deve-se antes conceituar a renda.

1.3 CONCEITO DE RENDA

Inicialmente, o desenvolvimento do conceito constitucional de renda, de acordo com as lições de Lima Gonçalves¹³, o conceito de renda não encontra-se de forma explícita na Constituição Federal. Porém, vale lembrar que os princípios tanto podem ser explícitos, quanto implícitos, ou seja, não há hierarquia entre os princípios, ambos possuem a mesma importância no ordenamento jurídico.

No mesmo sentido, José Souto Maior Borges¹⁴ ensina:

O princípio implícito não difere senão formalmente do expresso. Têm ambos o mesmo grau de positividade, não há uma positividade 'forte' (a expressa) e outra 'fraca' (a implícita). Um princípio implícito pode muito bem ter eficácia muito mais acentuada do que o princípio expresso.

Ainda sobre esse entendimento, Lima Gonçalves¹⁵

¹² COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário. 8º Ed., Editora Forense, p. 353

¹³ GONÇALVES, José Artur Lima. Imposto Sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais. Malheiros: 1997.

¹⁴ BORGES, José Souto Maior. "Princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo", IN RDT 63/207.

complementa:

[...] está sedimentado que o conceito de renda não pode ficar – e não fica – à disposição do legislador infraconstitucional e que, por outro lado, o conceito de renda não está explicitado no texto constitucional, impõe-se deduzir um conceito de renda pressuposto pela constituição.

Lima Gonçalves defende que a Constituição Federal pressupõe o conceito de renda consistente em um acréscimo decorrente do confronto de entradas e saída relevantes, ao longo de um período de tempo.

Renda haverá, portanto, quando houver sido detectado um acréscimo, um plus; tenha ele, ou não, sido consumido; seja ele, ou não, representado por instrumentos monetários, direitos, ou por bens, imateriais ou físicos, móveis ou imóveis, agora não importa [...]¹⁶

Para que haja renda, deve haver um acréscimo patrimonial – aqui entendido como incremento (material ou imaterial, representado por qualquer espécie de direitos ou bens, de qualquer natureza – o que importa é o valor em moeda do objeto desses direitos) – ao conjunto líquido de direitos de um dado sujeito.¹⁷

Quanto ao conceito existente no artigo 43 do CTN, deve necessariamente adequar-se ao conceito de renda e proventos de qualquer natureza implícitos na Constituição Federal. Vale ressaltar que o conteúdo do artigo 43 do CTN não pode estar dissociado da noção contida na Constituição Federal dos termos compreendidos.

Logo, Quiroga ¹⁸ transcreve as lições de Celso Antônio Bandeira de Mello:

Bandeira de Mello aponta que as normas infraconstitucionais

¹⁵ GONÇALVES, José Artur Lima. Imposto Sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais. Malheiros: 1997, p. 170/171.

¹⁶ GONÇALVES, José Artur Lima. Op.cit. P. 180

¹⁷ GONÇALVES, José Artur Lima. Idem. P. 215

¹⁸ QUIROGA, Roberto. Renda e Proventos de Qualquer Natureza – O imposto e o conceito constitucional, Editora Dialética 1996, p. 40.

não podem conferir aos termos 'renda' e 'proventos' uma conotação ou denotação transbordantes do sentido admissível na inteligência normal e daqueles demarcados constitucionalmente. Ressalta ainda o ilustre jurista que, caso fosse negada essa assertiva, de que as significações das normas jurídicas de hierarquia inferior devem adequar-se às significações de 'renda' e 'proventos' presentes no Texto Supremo, os preceptivos constitucionais teriam valência nula, isto é: não se prestam a cumprir sua única e específica função: demarcar, na qualidade de regras superiores, o campo de liberdade do legislador, assim como de todos os regramentos, atos e intelecções sucessivos. Deveras, se o legislador ou o aplicador da regra pudessem delinear, a seu talante, o campo de restrições a que estão submetidos, através da redefinição das palavras constitucionais, assumiriam, destarte, a função de constituinte.

Quanto ao conceito de renda, Hugo de Brito Machado ¹⁹, finaliza o entendimento explicando:

Na expressão do Código, renda é sempre um produto, um resultado, quer do trabalho, quer o capital, quer da combinação desses dois fatores. Os demais acréscimos patrimoniais que não se comportem no conceito de renda são proventos. [...] Não há renda, nem provento, sem que haja acréscimo patrimonial, pois o CTN adotou expressamente o conceito de renda como acréscimo. [...] Quando afirmamos que o conceito de renda envolve acréscimo patrimonial, como o conceito de proventos também envolve acréscimo patrimonial, não queremos dizer que escape à tributação a renda consumida. O que não se admite é a tributação de algo que na verdade em momento algum ingressou no patrimônio, implicando incremento no valor líquido deste. Como acréscimo se há de entender o que foi auferido, menos parcelas que a lei, expressa ou implicitamente, e sem violência à natureza das coisas, admite sejam diminuídas na determinação desse acréscimo. [...] A renda não se confunde com sua disponibilidade. Pode haver renda, mas esta não ser disponível para seu titular. O fato gerador do imposto de que se cuida não é a renda, mas a aquisição da disponibilidade da renda, ou dos proventos de qualquer natureza. Assim, não basta, para ser devedor desse imposto, auferir renda ou proventos. É preciso que se tenha adquirido a disponibilidade, que não se configura pelo fato de ter o adquirente da renda ação para sua cobrança. Não basta ser credor da renda se esta não está disponível, e a disponibilidade pressupõe

¹⁹ MACHADO. Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. Ed., pp. 314-315, 317 e 323.

ausência de obstáculos jurídicos a serem removidos.

Existem várias teorias sobre a renda. Porém quanto a importância, inicialmente divide-se em econômicas e fiscais.

1.3.1 TEORIAS ECONÔMICAS

Baseado no estudo de Horacio García Belsunce²⁰, para compreender as teorias econômicas utilizou algumas das principais teorias econômicas sobre a renda.

Inicialmente, Adam Smith²¹ afirma que a renda é uma riqueza nova que deriva de uma fonte produtora, ou seja, renda é a soma do que se recebe como salário. Sendo renda líquida, o que sobra para o proprietário depois de deduzidos todos os custos da produção. Para Smith, a renda não inclui bens imateriais nem os de serviços, também os serviços derivados do uso dos bens de propriedade do indivíduo.

John Stuart Mill²² sustenta que só deve tributar a renda consumida e não a reinvestida, evitando assim a bitributação, pois dela surgirão novas rendas, que serão novamente tributadas.

Marshall²³ acredita que os serviços que uma pessoa obtém a partir dos bens de sua propriedade, mesmo que eles estejam destinados ao próprio uso.

Horácio García Belsunce conclui sobre quais os quesitos básicos para se falar em renda²⁴:

²⁰ BELSUNCE, Horácio García. *El concepto de crédito en la doctrina y en el derecho tributario* apud LEMKE, Gisele. Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica. São Paulo: Ed.Dialética, 1998

²¹ BELSUNCE, Horácio García. Ob. Cit.

²² BELSUNCE, Horácio García. Idem.

²³ BELSUNCE, Horácio García. Ibidem.

- A. A renda é sempre uma riqueza nova, seja material ou imaterial, havendo divergência quanto a este último aspecto;
- B. Ela deve derivar de uma fonte produtiva, sendo que na visão de Say só se pode falar em fonte produtiva, quando se tem um capital afetado à produção por decisão do homem;
- C. Não é essencial que a riqueza seja realizada e separada do capital, tendo-se como riqueza realizada aquela exteriorizada num valor de troca ou passível de avaliação monetária e como riqueza separada a que seja autônoma, possibilitando-se sua realização;
- D. A periodicidade não é requisito indispensável. É possível o desaparecimento da fonte com o ato de produção;
- E. Quando se fala em renda o que tem em mente é a renda líquida, que é igual a renda bruta após a dedução das despesas de produção;
- F. Os economistas dividem-se quanto à necessidade do consumo para que se possa falar em renda. Fisher considera-o requisito essencial.²⁵

1.3.2 TEORIAS FISCAIS SOBRE A RENDA

As teorias fiscais, conforme entendimento de Belsunce²⁶ se divide em outras três teorias, a teoria da renda-produto, teoria da renda-acréscimo patrimonial e por fim a teoria legalista.

²⁴ BELSUNCE, Horácio García. *Idem*. p. 74-85.

²⁵ LEMKE, Gisele. Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e juridical. São Paulo: Ed.Dialética, 1998, p. 18

²⁶ BELSUNCE, Horácio García. *El concepto de crédito en la doctrina y en el derecho tributario* apud LEMKE, Gisele. Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e juridical. São Paulo: Ed.Dialética, 1998.

1.3.2.1 TEORIAS DA RENDA-PRODUTO

A renda corresponde aos ingressos menos os gastos para a sua aquisição, sendo indispensável que ela seja periódica e originária de uma fonte duradoura. Quanto aos serviços obtidos a partir de bens de propriedade do próprio indivíduo, também constituem renda, pois se o mesmo bem estivesse alugado, certamente o valor recebido pelo aluguel seria tido como renda.

Allix e Lecercle²⁷ definem como renda o produto periódico decorrente de uma fonte duradoura e que esteja sendo explorada. Ainda afirmam que a fonte não precisa permanecer intacta após a produção dos frutos. Desse modo, é necessário que se deduza da renda bruta uma parcela destinada à reposição da fonte quando ela se esgotar, assim como os gastos necessários para a produção da renda.

Para o doutrinador Henry Laufenburger²⁸, a teoria econômica distingue nitidamente o capital da renda.

O capital é o conjunto de coisas econômicas de propriedades de uma pessoa. Renda são os serviços que as coisas prestam aos indivíduos. Esses serviços podem ser em espécie, como quando o proprietário utiliza sua casa, ou em dinheiro. O capital distingue-se da renda, além disso, pelo elemento temporal. É capital o conjunto de bens pertencentes a uma pessoa num determinado momento no tempo. A renda é calculada durante um período de tempo.

Por fim, após análise das teorias de renda-produto Belsunce, chega a algumas conclusões²⁹:

²⁷ BELSUNCE, Horácio García. *El concepto de crédito en la doctrina y en el derecho tributario* apud LEMKE, Gisele. Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e juridical. São Paulo: Ed.Dialética, 1998

²⁸ LAUFENBURGER, Henry. *Traité D'Économie et de Législation Financières*, p. 09, apud LEMKE, Gisele. Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e juridical. São Paulo: Ed.Dialética, 1998.

²⁹ BELSUNCE, Horácio García. Ob. Cit. p. 119-132.

A) Para adeptos dessa teoria, renda é sempre uma riqueza nova material. Nesse ponto, comenta ele, as teorias fiscais distinguem-se das econômicas, pois entendem que só podem ser incluídas no conceito de renda as coisas que podem ser medidas com exatidão. Ainda que alguns doutrinadores admitam, prossegue Belsunce, em alguns casos, a existência de rendimentos derivados do gozo dos bens, eles os incluem no conceito de renda, não por entenderem que esse uso conquista de fato numa renda, mas porque consideram que o proprietário economiza sua renda ao não precisar pagar, por exemplo, pelo uso de sua casa. Belsunce discorda da inclusão no conceito de renda-produto de quaisquer presunções de rendimentos decorrentes dos serviços prestados pelos bens. Argumenta que se fosse possível, deveriam ser incluídos os serviços prestados por quaisquer bens, e não apenas por alguns deles. E, de qualquer sorte, entende incompatível a inclusão de bens imateriais com o conceito puro de renda-produto;

B) A riqueza deve derivar de uma fonte produtiva, explorada pelo homem, e durável (não necessariamente permanente.);

C) A riqueza nova deve ser periódica ou suscetível de sê-lo. Esse requisito decorre do anterior, pois se a fonte produtiva deve subsistir ao ato de produção, ter-se-á um produto periódico (ao menos potencialmente);

D) Os requisitos da realização e separação não são indispensáveis. Há quem os entenda necessários, mas nem todos os partidários dessa teoria pensam assim;

E) Quando se fala em renda, deve-se ter em mente a renda líquida. Devem ser deduzidos os gastos necessários para a conservação e reconstrução do capital, mas não se admite a dedução dos gastos necessários para a aquisição do capital;

F) A renda pode ser monetária ou em espécie.³⁰

1.3.2.2 TEORIAS DA RENDA-ACRÉSCIMO PATRIMONIAL

O precursor desta teoria foi Georg Schanz, compreende que todas as entradas que possam ser avaliadas em moeda constituem renda, incluindo os ganhos de capital. Para o cálculo da renda tributável, tem sido

³⁰ LEMKE, Gisele. Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e juridical. São Paulo: Ed.Dialética, 1998. P. 20-21.

utilizado pelo dinheiro mesmo recebido em um período somado ao valor dos bens e serviços recebidos em espécie.

O conceito econômico de renda serve apenas como núcleo básico do conceito jurídico. Porém não coincidem, tendo em vista que a finalidade com que a renda é estudada em cada uma dessas ciências é diversa.

Renda é uma riqueza nova, originária do emprego de capital, de uma atividade humana ou de ambos em conjunto, podendo se avaliada em dinheiro e obtida num certo período de tempo. Não confundindo riqueza nova com reparação de um dano sofrido, nem com aumento do valor dos bens em razão da desvalorização da moeda. A atividade humana pode ser de qualquer modo, desde que tenha a finalidade obter de um benefício econômico. Quanto ao período de tempo do conceito de renda, não impede a tributação de rendas isoladas, considerando-se nesse caso como período de tempo aquele necessário para o desenvolvimento da operação objeto da tributação.

O acréscimo patrimonial não pode decorrer de causas naturais, de causas meramente econômicas, nem de aquisições a título gratuito. Acrescenta Adota Vanoni³¹, que, embora a realização seja a forma mais frequente de consolidação da renda, ela não é a única. O que realmente importa para a consolidação da renda é a sua autonomia em relação à fonte produtora. A tributação não pode ficar ao livre arbítrio do contribuinte.

Concluindo, após análise das teorias da renda-acréscimo patrimonial indicadas anteriormente Gisele Lemke, indica a seguir³²:

A) As teorias da renda-acréscimo patrimonial não tomam por base um conceito econômico de renda;

B) O objetivo de atender a fins meramente fiscais levou a expansão do conceito de renda;

³¹ LEMKE, Gisele. Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica. São Paulo: Ed.Dialética, 1998. p. 22.

³² LEMKE, Gisele. Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica. São Paulo: Ed.Dialética, 1998, p. 23

C) Renda, no entendimento dos adeptos dessa corrente, é todo ingresso, desde que passível de avaliação de moeda, incluindo-se aí os benefícios derivados do uso de bens próprios, de serviços produzidos pela própria pessoa e os ingressos gratuitos. Somente Giannini tem uma teoria mais restritiva;

D) Não importa se o ingresso foi consumido ou reinvestido;

E) O ingresso pode ser periódico, transitório ou mesmo excepcional, não sendo necessário que a fonte se mantenha intacta;

F) É desnecessária a realização ou separação dos ingressos (em contrário, apenas Giovannini);

G) Deve ser calculada a renda líquida, a qual pode ser obtida pela dedução dos gastos para a obtenção do ingresso e para manutenção da fonte.

1.3.3 TEORIAS LEGALISTAS

Como última teoria, temos as legalistas, onde renda é o que a lei estabelecer com tal. Os legalistas afirmam que a lei é livre para estabelecer o conceito de renda, determinando que o conceito de renda é uma questão de política fiscal.

Foi adotado na legislação brasileira, o conceito de renda da teoria clássica, de que se trata como elementos, os seguintes.

- A. riqueza nova (ou acréscimo patrimonial);
- B. proveniente de uma fonte produtiva e consistente em capital já integrado no patrimônio do contribuinte, em seu trabalho ou na combinação de ambos;
- C. essa fonte deve ser utilizável, sem destruição, o que implica na periodicidade do rendimento (entendida como capacidade ao menos potencial de reproduzir-se a intervalos de tempo regulares);
- D. a riqueza deve resultar da exploração da fonte por seu titular, com o que ficam excluídas do conceito de renda as

heranças, doações e legados.³³

Ainda a propósito do conceito de renda, entende-se que a inflação deve ser considerada para o cálculo do montante do imposto, excluindo do balanço ganhos fictícia derivados da desvalorização da moeda.

Por fim, João Batista de Souza³⁴ considera as teorias legalistas como um avanço, pois libertam o legislador das teorias econômicas sobre a renda. Porém, adverte que a lei deverá atender os limites fixados pela Constituição, só podendo elevar à categoria de renda fatos que denotem aumento patrimonial, de modo a se distinguir o fato econômico renda daqueles descritos na regra-matriz de incidência de outros tributos. Nem se pode utilizar de mera expectativa de renda para a construção da hipótese de incidência do Imposto de Renda. O Código Tributário exige a presença dos requisitos da separação e realização, para configuração da renda.

Belsunce³⁵ sustenta sua opção pela teoria da renda-produto, pois em sua opinião, é a mais correta do ponto de vista científico, já que encontra fundamento na teoria econômica, não se devendo ignorar que o Direito Tributário trata justamente de fatos econômicos. Além disso, essa teoria por si só é de grande rigor jurídico. Enfim, é a teoria que melhor define a renda.

³³ LEMKE, Gisele. Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e juridical. São Paulo: Ed.Dialética, 1998. p.24

³⁴ SOUZA, João Batista de. Considerações sobre o fato gerador do imposto de renda.

³⁵ BELSUNCE, Horácio García. *El concepto de crédito en la doctrina y en el derecho tributario*. p. 243-244.

2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS APLICÁVEIS AO IMPOSTO DE RENDA E O PROBLEMA DAS ALÍQUOTAS

2.1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS APLICÁVEIS AO IMPOSTO DE RENDA

Ao disciplinar o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, deve-se respeitar, sem exceção, os Princípios Constitucionais Tributários. A Constituição Federal em seu artigo 153, §2º, inciso I, que o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza seja informado, nos termos da lei, pelos critérios da generalidade, universalidade e progressividade³⁶.

Sabbag³⁷, conceitua os três critérios, generalidade como o que diz respeito a sujeição passiva, a incidência sobre todos os contribuintes que pratiquem o fato composto na incidência da exação. Universalidade é o que determina o critério relacionado à base de cálculo do montante, que deve englobar as rendas e proventos do contribuinte. Por fim, a progressividade prevê a variação positiva da alíquota do imposto à medida que ocorre o acréscimo patrimonial.

Portanto o Imposto de Renda deverá incidir sobre todas as possibilidades de rendas e proventos de qualquer natureza, por todas as pessoas e que, quanto maior o acréscimo de patrimônio, maior deverá ser a alíquota aplicável.

Os princípios utilizados em matérias de imposto de renda são: Princípio da Isonomia Tributária, Princípio da Capacidade Contributiva, Princípio da Vedação de Efeito Confiscatório, Princípio da Repartição constitucional de competências, Princípio da Generalidade, Princípio da

³⁶ Art. 153, I, § 2º, I. Constituição Federal/88

³⁷ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011. P. 1082.

Universalidade e por fim, o Princípio da Progressividade.

2.1.1 PRINCÍPIO DA ISONOMIA

Não é possível estabelecer uma igualdade absoluta entre as pessoas, porém com a ideia de justiça social, presente na Constituição Federal, é possível reduzir em parte essas desigualdades.

Reproduzindo as ideias de Celso Antônio Bandeira de Mello³⁸, a lei tem por objetivo discriminar. Tendo como primeiro passo verificar qual o elemento utilizado como desigualdade. Posteriormente, observar se há relação lógica entre a desigualdade e o tratamento jurídico estabelecido em sua função. Finalmente, analisar se a relação lógica existente está de acordo com os valores constitucionais.

Na Constituição Federal/88, esse princípio aparece várias vezes. Primeiramente consta entre direitos e garantias fundamentais, Art. 5º, e também no capítulo constitucional sobre Sistema Tributário Nacional, Art. 150, II, da Constituição Federal, em que se proíbe o tratamento desigual entre os contribuintes que se encontram em situação equivalente.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.³⁹ (grifei)

No direito tributário, o critério discriminador é o econômico. Porém, o conteúdo do princípio da isonomia não se esgota na aplicação do

³⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. O conteúdo jurídico do princípio da igualdade.

³⁹ Art. 150, II, Constituição Federal/ 1988.

critério da capacidade contributiva.

Hugo de Brito Machado⁴⁰ ensina que, a igualdade perante a lei aproxima a isonomia ao princípio da legalidade. A igualdade não regula uma situação, levando-se em conta as condições dos sujeitos, mas, em uma lógica formal.

2.1.2 PRINCÍPIO DA PESSOALIDADE

O princípio da pessoalidade, também conhecido como princípio da capacidade contributiva, encontra-se no art. 145, §1º, da Constituição Federal:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.⁴¹ (grifei)

Tem como fundamento a classificação dos impostos em pessoais e reais, são de caráter pessoal os impostos que levam em conta as características pessoais do contribuinte e que não há a possibilidade de transferir a obrigação a terceiros.

⁴⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Princípios Jurídicos da tributação na Constituição de 1988. 5 ed. São Paulo: Dialética, 2004.

⁴¹ Art. 145, §1º, Constituição Federal/ 1988.

Por fim, este princípio não impede a retenção na fonte. Ele não exige que o sujeito passivo tributário seja necessariamente o contribuinte.

Logo, quando ocorre a retenção do imposto de renda nos casos de rendimentos pagos acumuladamente e em atraso, este princípio fica prejudicado, tendo em vista que se os rendimentos fossem pagos à época dos fatos o contribuinte, estaria isento ou, na pior das hipóteses, incidiria alíquota inferior àquela incidente aos rendimentos pagos acumuladamente.

2.1.3 PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO

Conforme o exposto no art. 150, IV, Constituição Federal. O conteúdo do princípio da vedação de efeito confiscatório, oferece para o legislador, que existe um limite para a carga tributária.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é **vedado** à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;⁴²(grifei)

Para melhor entendimento, o confisco se dá, conforme o

⁴² Art. 150, VI, Constituição Federal/1988.

doutrinador Sacha Calmon Navarro Coelho⁴³, quando o valor do tributo é de tal monta que consome a renda ou a propriedade, assemelhando-se a um princípio da razoabilidade da tributação.

Não existe uma possibilidade de ser estabelecido pela doutrina um limite inicial para a configuração do efeito confiscatório da alíquota, havendo de se verificar a natureza do tributo.

Portanto, o princípio assegura com que a tributação não pode alcançar patamares que evidentemente a caracterizem como confiscatória.

2.1.4 PRINCÍPIO DA REPARTIÇÃO CONSTITUCIONAL DE COMPETÊNCIAS

O princípio da repartição constitucional de competências é típico do Sistema Tributário Brasileiro, não podendo ser encontrando no Direito estrangeiro. Há de ser considerado, sempre que recorra à doutrina estrangeira, sob pena de serem feitas aplicações indevidas de conceitos estrangeiros ao sistema pátrio.

Em síntese, este princípio, extrai que a renda não pode equivaler a nenhum dos outros fatos compostos na Constituição Federal, para o efeito de distribuição de competências entre os entes federados.

2.1.5 PRINCÍPIO DA GENERALIDADE

O princípio da Generalidade diz respeito à sujeição passiva, remetendo a todos os contribuintes que se enquadrem na hipótese de incidência do Imposto de Renda, determinando que a tributação recaia sobre todos os contribuintes.

Tal princípio decorre do princípio da igualdade. Certamente, não é nada mais que a aplicação do princípio da igualdade ao imposto sobre

⁴³ COELHO, Sasha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário, p. 88-90.

a renda. Significa que o Imposto de Renda deve incidir e ser cobrado, tanto quanto possível, de todas as pessoas, respeitando o princípio da capacidade contributiva.

2.1.6 PRINCÍPIO DA UNIVERSALIDADE

O princípio da universalidade, conforme o art.153, §2º, I⁴⁴, que o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza seja informado, nos termos da lei, pelos critérios da generalidade, universalidade e progressividade.

Tal princípio relaciona-se a base de cálculo do IR, determinando que a tributação do total das rendas dos contribuintes. Concluindo, o Imposto de Renda deve incidir sobre todas as rendas auferidas pelos contribuintes, respeitando igualmente o princípio da capacidade contributiva e excluídos os casos de isenção, os quais devem ser devidamente justificados em face dos princípios constitucionais, já que o princípio geral é o da universalidade.

2.1.7 PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE

O princípio da progressividade, também composto no art.153, §2º, I⁴⁵, no entanto, também é uma decorrência do princípio da isonomia. Está relacionado, juntamente, com os princípios da capacidade contributiva e da pessoalidade. Este princípio determina a existência de diversas alíquotas para o Imposto de Renda, de acordo com a faixa de rendimentos do contribuinte.

Portanto, de modo geral, quanto maior a renda do contribuinte, de acordo com o princípio da progressividade, maior será a alíquota para o pagamento do Imposto de Renda.

⁴⁴ Art. 153, I, §2º, I, Constituição Federal/1988.

⁴⁵ Art. 153, I, §2º, I, Constituição Federal/1988.

Logo, quando ocorre a retenção do imposto de renda nos casos de rendimentos pagos acumuladamente e em atraso, este princípio é afetado, tendo em vista que se os rendimentos fossem pagos à época dos fatos o contribuinte, estaria isento ou, na pior das hipóteses, incidiria alíquota inferior àquela incidente aos rendimentos pagos acumuladamente.

2.2 À QUESTÃO DAS ALÍQUOTAS

O Imposto de Renda, conforme já visto anteriormente, fora instituído no Brasil, somente em 1922. Feitas algumas alterações normativas, nos anos que se seguiram, já se podia notar no âmbito doméstico a existência de um progressivo imposto sobre a renda, com alíquotas variáveis conforme a renda.

A Alíquota é um dos elementos da matriz tributária de um tributo. Assim, ocorre a exigência de que seu percentual seja estabelecido em lei. Com relação ao critério quantitativo da Regra Matriz da Incidência Tributária, ou seja, quanto maior a renda do contribuinte, maior será a alíquota sobre ela incidente.

Conforme Sabbag⁴⁶, ensina, havia somente duas alíquotas para o Imposto de Renda, porém em dezembro de 2008, o governo brasileiro anunciou a criação de mais duas alíquotas intermediárias de 7,5% e 22,5%, contribuindo para efetivar uma maior progressividade do Imposto de Renda, que se tornou, em uma renúncia fiscal estimada em R\$ 5 bilhões. Esse volume, no entanto, deverá ser injetado na economia por meio de consumo, estimulando o crescimento da economia e do volume de crédito.

Em Direito Tributário, conforme entendimento de Eduardo Sabbag⁴⁷, alíquota é o percentual ou valor fixo que será aplicado sobre a base de cálculo para o cálculo do valor de um tributo. A alíquota será um

⁴⁶ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011. P.168

⁴⁷ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011. P. 1083.

percentual quando a base de cálculo for um valor econômico, e será um valor quando a base de cálculo for uma unidade não monetária.

As alíquotas em percentual é a utilizada nos casos de Imposto de Renda. Assim o valor a ser pago como Imposto de Renda oscilará com a variação da base de cálculo, e também com a variação da alíquota.

Entende-se, portanto, que quando se recebe um montante acumulado, se for aplicar o princípio da progressividade, a alíquota será muito maior, conseqüentemente o imposto a ser retido também maior, do que se for utilizar a alíquota da época do devido recebimento, sem contar que à época dos fatos não seria utilizado como base de cálculo o montante, apenas a parte de cada época. Concluindo, a alíquota seria menor, ou até mesmo, o contribuinte estaria na faixa dos isentos.

2.3 REGIME DE CAIXA X REGIME DE COMPETÊNCIA

Nos casos de pagamento de valores, acumuladamente e em atraso, o entendimento predominante era o que o Imposto de Renda deveria incidir sobre o total dos valores acumulados pagos ao contribuinte, observando-se o chamado “regime de caixa”.

Flávio da Silva Andrade⁴⁸, em seu artigo, conceitua regime de caixa como a contabilização de seu efetivo recebimento, liquidação ou pagamento. *“Estabelece que as receitas devem ser contabilizadas somente quando de seu efetivo recebimento, já as despesas, quando do seu efetivo pagamento.”* Não importando o período de referencia do fato gerador.

Tal critério pautava a hipótese de incidência do imposto de renda, de modo que interessava o momento em de seu recebimento, de fato, a aquisição da disponibilidade econômica, conforme a legislação do art. 12, da Lei n. 7.713/88.

⁴⁸ ANDRADE, Flávio da Silva. A Retenção de Imposto de Renda nos Casos de Rendimentos Pagos, Acumuladamente e em Atraso, em Cumprimento de Decisão Judicial. Revista CEJ, Brasília, Ano XIII, n. 46, p. 4/10, jul./set. 2009.

Para melhor compreensão de Regime de Caixa e Competência, seguem os conceitos de disponibilidade econômica e jurídica, ensina Sabbag⁴⁹. Disponibilidade econômica é a disposição de valores ou coisas conversíveis, representa a incorporação, de fato, ao patrimônio, já disponibilidade jurídica é a disposição de créditos, ainda não concedidos concretamente, representados por títulos ou documentos de liquidez e certeza, representa “*ter o direito, abstratamente*”.

Atualmente, a doutrina e jurisprudência têm afastado a incidência do imposto de renda sobre o valor total recebido de forma acumulada e em atraso, prevalecendo o entendimento de que deve ser observado o chamado “regime de competência”.

O conceito de regime de competência, como expõe Flávio da Silva Andrade⁵⁰ determina que as receitas e as despesas devam ser incluídas no período em que ocorrerem, data do fato gerador, simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente do seu efetivo recebimento ou pagamento, a aquisição da disponibilidade jurídica.

Ou seja, as receitas e as despesas devem se contabilizadas no período a que ocorrerem, não importando o seu recebimento ou pagamento em moeda, de acordo com o art. 9º da Resolução 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade⁵¹.

⁴⁹ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011. P. 1080/1081.

⁵⁰ ANDRADE, Flávio da Silva. A Retenção de Imposto de Renda nos Casos de Rendimentos Pagos, Acumuladamente e em Atraso, em Cumprimento de Decisão Judicial. Revista CEJ, Brasília, Ano XIII, n. 46, p. 4/10, jul./set. 2009.

⁵¹ Art. 9º da Resolução 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade.

3 ANÁLISE CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA ATUAL SOBRE A RETENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA NOS CASOS DE RENDIMENTOS PAGOS, ACUMULADAMENTE E EM ATRASO

Até aproximadamente o ano de 2003, o entendimento predominante nos casos de pagamento de valores, acumuladamente e em atraso, era o que o Imposto de Renda deveria incidir sobre o total dos valores acumulados pagos ao contribuinte, observando-se o regime de caixa.

No cálculo do Imposto de Renda incidente sobre rendimentos pagos acumuladamente e em atraso, deve o fisco aplicar as tabelas e alíquotas das épocas próprias adotando-se o regime de competência. A matéria debatida produz muita discussão na doutrina e também nos tribunais brasileiros.

O fisco sustenta que, as cortes de Justiça entendiam que o fato gerador do imposto de renda, na hipótese de rendimentos pagos em atraso, ocorria quando da disponibilidade econômica do crédito, sendo aplicáveis as regras previstas no seguinte dispositivo legal:

Art. 12, Lei nº 7.713/88: No caso de rendimentos recebidos acumuladamente, o imposto incidirá no mês do recebimento, sobre o total dos rendimentos, inclusive juros e atualização monetária, podendo ser deduzido o valor das despesas com ação judicial necessárias ao recebimento dos rendimentos, inclusive com advogados, se tiverem sido pagas pelo contribuinte, sem indenização.⁵²

Porém, há de observar que os rendimentos pagos em atraso já geraram a disponibilidade jurídica do montante, assim aplicável o previsto no art. 43, CTN⁵³ “Art. 43: O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem **como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:**” (grifei).

Portanto, a tese a ser defendida é que se deve utilizar a data

⁵² Art. 12, da Lei nº 7.713/88

⁵³ Art. 43, caput, Código Tributário Nacional.

da disponibilidade jurídica do rendimento, tendo em vista, o composto pela regulamentação do Imposto de Renda e a jurisprudência a seguir descrita.

Ocorre que, a partir de 2003 a jurisprudência tem afastado a incidência do imposto de renda sobre o montante recebido de forma acumulada com o firmamento de que a incidência exposta desrespeita os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da isonomia tributária.

Neste sentido tem-se posicionado Roque Carrazza⁵⁴:

[...] na hipótese de haver vencimentos ou salários atrasados e sendo eles pagos acumuladamente, haverá, ou não, incidência do IR/Fonte, tomando-se como parâmetro o valor de cada parcela isoladamente considerada, e não o valor global creditado ao contribuinte.

A jurisprudência tem retirado a incidência do imposto de renda sobre o montante recebido de forma acumulada e em atraso, com o objetivo de impedir que os contribuintes sejam penalizados com uma tributação indevida e/ou excessivamente mais gravosa, principalmente quando não deu causa ao pagamento realizado com atraso pela Administração Pública.

Em face da discussão gerada, Hugo de Brito Machado⁵⁵ ensina:

Aquele que não recebe seus rendimentos mensais, e vem depois a recebê-los porque buscou proteção a seu Direito junto ao Poder Judiciário, evidentemente não teve aumentada sua capacidade contributiva. Não se justifica, portanto, que venha a sofrer maior ônus tributário. Assim, o princípio da capacidade contributiva, que é perfeitamente possível adotar-se no caso, sugere seja a norma interpretada de sorte a que não ocorra aumento do imposto de renda na fonte. Por outro lado, não é razoável admitir-se que o beneficiário do rendimento acumulado. [...] O beneficiário do pagamento feito de uma só vez, de rendimentos mensais que se acumularam contra a sua vontade, em decorrência de ato ilícito praticado

⁵⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos). 2ªEd. Rev. e atual. São Paulo:Malheiros, 2006. P.93

⁵⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Imposto de renda na fonte e rendimentos mensais acumulados. 2004. Disponível em: <http://www.hugomachado.adv.br>. Acesso em 13 de março de 2012.

pela fonte pagadora, evidentemente não tem capacidade contributiva maior do que aquela que teria se houvesse recebido, mês a mês, os seus rendimentos. Nada justifica, portanto, o agravamento do ônus.

Após uma análise geral, da jurisprudência quanto ao tema, segue um estudo específico das jurisprudências dos três tribunais envolvidos, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, o Superior Tribunal de Justiça e por fim, o Supremo Tribunal Federal.

3.1 A ADOÇÃO DO REGIME DE COMPETÊNCIA

O Superior Tribunal de Justiça, sob o entendimento que ocorreu flagrante injustiça na tributação excessiva dos rendimentos devidos pagos em atraso, tem amparado as pretensões comentadas, conforme precedentes abaixo:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA, RENDIMENTOS ADVINDOS DE DECISÃO JUDICIAL. DEPÓSITO. SERVIDOR PÚBLICO. PARCELAS DEVIDAS MENSALMENTE, PORÉM, PAGAS, DE MODO ACUMULADO. NÃO EFETIVAÇÃO DO PAGAMENTO NO SEU DEVIDO TEMPO. INTERPRETAÇÃO DO ART. 46, DA LEI N. 8.541/92.

1. Caso a obrigação de que decorram os rendimentos advindos de decisão judicial de adimplida na época própria desse causa, são os mesmos tributáveis e ensejam a retenção do imposto de renda na fonte. 2. A regra acima não se aplica quando, em face de descumprimento do estado em pagar vencimentos atrasados ao servidor, acumula parcelas que, se tivesse sido pagas, na época própria, no final de cada mês, estaria isentos de retenção do tributo. 3. Ocorrendo de maneira diferente, o credor estaria sob dupla penalização: por não receber o que lhe era devido na época própria em que tais valores não eram suscetíveis de tributação e por recebe-los, posteriormente, ocasião em que, por acumulação, formam então, montante tributável. 4. O art. 46, de Lei n. 8.541/92, deve ser interpretado nos seguintes moldes: só haverá retenção na fonte de rendimentos pagos em cumprimento à decisão judicial quando, isoladamente isentos de imposto de renda a ente público moroso retiraria benefício caracterizadamente indevido. 5. O ordenamento jurídico tributário deve ser

interpretado de modo que entre fisco e contribuinte sejam instaurados comportamentos regidos pela lealdade e obediência rigorosa ao princípio da legalidade. 6. Não é admissível que o servidor seja chamado a aceitar retenção do imposto de renda na fonte em benefício do Estado, em face de ato ilegal praticado pelo próprio Poder Público, ao atrasar o pagamento de suas vantagens salariais. 7. Recurso Especial não provido.⁵⁶

Esta jurisprudência que começa a consagrar-se no Poder Judiciário está de acordo com os princípios constitucionais tributários da capacidade contributiva e da isonomia fiscal. Não devendo permitir que o imposto de renda incida sobre o valor total recebido em atraso, acumuladamente.

Logo, quando ocorre a retenção do imposto de renda nos casos de rendimentos pagos acumuladamente e em atraso, o princípio conhecido como razoabilidade da tributação é afetado, pois a tributação não deve alcançar patamares exorbitantes, ou seja, de natureza confiscatória.

Portanto que se os rendimentos fossem pagos à época dos fatos o contribuinte, estaria isento ou, na pior das hipóteses, incidiria alíquota inferior àquela incidente aos rendimentos pagos acumuladamente, assim adotando o regime de competência.

Isto devido, se cada parcela tivesse sido paga ao contribuinte na época própria, estaria isento do IRPF ou se enquadraria numa alíquota menor, devendo ser observado o que estabelece o art. 521 do Regulamento do Imposto de Renda, cuja segue a redação: *Os rendimentos pagos acumuladamente serão considerados nos meses a que se referirem.*⁵⁷

Vale ressaltar que também deverá incidir a alíquota à época dos fatos, observando o regime de competência no qual determina que as receitas e as despesas devam ser incluídas no período em que ocorrerem,

⁵⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 538.137/RS. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 15 de dezembro de 2003.

⁵⁷ Art. 521, Decreto n. 85.450/80 (Regulamento do Imposto de Renda).

data do fato gerador, simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente do seu efetivo recebimento ou pagamento, a aquisição da disponibilidade jurídica.

Ou seja, as receitas e as despesas devem se contabilizadas no período a que ocorrerem, não importando o seu recebimento ou pagamento em moeda.

Para melhor defender a adoção do regime de competência, é válido conceituar disponibilidade jurídica, é a disposição de créditos, ainda não concedidos concretamente, representados por títulos ou documentos de liquidez e certeza, representa “*ter o direito, abstratamente*”.

Atualmente, a doutrina e jurisprudência têm afastado a incidência do imposto de renda sobre o valor total recebido de forma acumulada e em atraso, prevalecendo o entendimento de que deve ser observado o regime de competência.

Quanto à adoção do regime de competência, ao invés de regime de caixa vem sendo também entendida no STJ, de acordo com as jurisprudências que se seguem:

TRIBUTÁRIO. AÇÃO REVISIONAL DE BENEFÍCIO PREVIDENCIÁRIO. VALOR MENSAL DO BENEFÍCIO ISENTO DE IMPOSTO DE RENDA. PARCELAS ATRASADAS RECEBIDAS ACUMULADAMENTE. NÃO-TRIBUTAÇÃO.

1. O pagamento decorrente de ato ilegal da Administração não constitui fato gerador de tributo.

2. O imposto de renda não incide sobre os valores pagos de uma só vez pela autarquia previdenciária, quando o reajuste do benefício determinado na sentença condenatória não resultar em valor mensal maior que o limite legal fixado para isenção do referido imposto.

3. A hipótese in foco versa proventos de aposentadoria recebidos incorretamente e não rendimentos acumulados, por isso que, à luz da tipicidade estrita, inerente ao direito tributário, impõe-se o acolhimento da pretensão autoral.

4. O Direito Tributário admite, na aplicação da lei, o recurso à equidade, que é a justiça no caso concreto. Ora, se os proventos, mesmos revistos, não são tributáveis no mês em que implementados, também não devem sê-lo quando

acumulados pelo pagamento a menor pela entidade pública. Ocorrendo o equívoco da Administração, o resultado judicial da ação não pode servir de base à incidência, sob pena de sancionar-se o contribuinte por ato do fisco, violando os princípios da Legalidade e da Isonomia, mercê de cancelar o enriquecimento sem causa da Administração.

5. O aposentado não pode ser apenado pela desídia da autarquia, que negligenciou-se em aplicar os índices legais de reajuste do benefício. Nessas hipóteses, a revisão judicial tem natureza de indenização pelo que o aposentado isento, deixou de receber mês a mês.

6. Agravo regimental desprovido.⁵⁸

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. REVISÃO JUDICIAL DE BENEFÍCIO PREVIDENCIÁRIO. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE.

VALORES PAGOS ACUMULADAMENTE.

1. No cálculo do imposto incidente sobre rendimentos pagos acumuladamente, devem ser levadas em consideração as tabelas e alíquotas das épocas próprias a que se referem tais rendimentos.

2. O art. 12 da Lei 7.713/88 disciplina o momento da incidência e não o modo de calcular o imposto.

3. Agravo regimental não-provido.⁵⁹

Entende-se, portanto, que quando se recebe um montante acumulado, se for aplicar o princípio da progressividade, a alíquota será muito maior, conseqüentemente o imposto a ser retido também maior, do que se for utilizar a alíquota da época do devido recebimento, sem contar que à época dos fatos não seria utilizado como base de cálculo o montante, apenas a parte de cada época. Enfim, a alíquota seria menor, ou até mesmo, o contribuinte estaria na faixa dos isentos.

⁵⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AGRAVO REGIMENTAL EM RESP 1069718/MG, Relator: Min. LUIZ FUX. PRIMEIRA TURMA. Publicado em: 25 de maio de 2009.

⁵⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AGRAVO REGIMENTAL EM RESP 641531/SC, Relator: Min. MAURO CAMPBELL MARQUES. SEGUNDA TURMA. Publicado em: 21 de novembro de 2008.

Conclui-se que, de fato , a tributação do imposto de renda de rendimentos recebidos acumuladamente em atraso deveria ter incidido de acordo com regime de competência e a legislação aplicável à época do fato gerador, assim configurando a disponibilidade jurídica do feito.

3.2 DA INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 12 DA LEI Nº 7.713/88

Segue exposta a ementa que trata a respeito da inconstitucionalidade do art. 12 da Lei nº 7.713/88 por afetar os princípios da isonomia e capacidade contributiva.

EMENTA: ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. ART. 12 DA LEI Nº 7.713/88. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IMPOSTO DE RENDA. RETENÇÃO NA FONTE. PERCEPÇÃO ACUMULADA. INCIDÊNCIA MENSAL. PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. REGIME DE COMPETÊNCIA. INCONSTITUCIONALIDADE SEM REDUÇÃO DE TEXTO. 1. Arguição de Inconstitucionalidade da regra insculpida no art. 12 da Lei nº 7.713/88 acolhida em parte, no tocante aos rendimentos recebidos acumuladamente decorrentes de remuneração, vantagem pecuniária, proventos e benefícios previdenciários, como na situação vertente, recebidos a menor pelo contribuinte em cada mês-competência e cujo recolhimento de alíquota prevista em lei se dê mês a mês ou em menor período. 2. Incidência mensal para o cálculo do imposto de renda correspondente à tabela progressiva vigente no período mensal em que apurado o rendimento percebido a menor - regime de competência - após somado este com o valor já pago, pena afronta aos princípios da isonomia e capacidade contributiva insculpidos na CF/88 e do critério da proporcionalidade que infirma a apuração do montante devido. Arts. 153, § 2º, I e 145, § 1º, da Carta Magna. 3. Afastado o regime de caixa, no caso concreto, situação excepcional a justificar a adoção da técnica de declaração de inconstitucionalidade sem redução de texto ou interpretação conforme a constituição, diante da presunção de legitimidade e constitucionalidade dos atos emanados do Poder Legislativo e porque casos símeis a este não possuem espectro de

abrangência universal. Considerada a norma hostilizada sem alteração da estrutura da expressão literal.⁶⁰

Tal ementa criou precedente para reconhecer a repercussão geral da questão constitucional que será analisada posteriormente. E foi julgada parcialmente provida para, declarar a inconstitucionalidade parcial da rega insculpida no art. 12 da Lei 7.713/88, afastando o regime de caixa por afetar os princípios constitucionais da isonomia tributária e capacidade contributiva.

O artigo em questão é extremamente ofensivo aos princípios acima descritos, pois o recebimento do montante acumulado por ato culposos da Administração Pública, não se pode resultar em tributação mais gravosa ao contribuinte.

Portanto, quanto a decisão acima proferida, vale ressaltar que os princípios da isonomia tributária e capacidade contributiva, levam em conta as características pessoais do contribuinte, e como o critério discriminador é o econômico, o imposto deve recair quanto a capacidade de tributar do contribuinte.

Reproduzindo, novamente, as ideias de Celso Antônio Bandeira de Mello⁶¹, a lei tem por objetivo discriminar. Tendo como primeiro passo verificar qual o elemento utilizado como desigualdade. Posteriormente, observar se há relação lógica entre a desigualdade e o tratamento jurídico estabelecido em sua função. Finalmente, analisar se a relação lógica existente está de acordo com os valores constitucionais.

Na Constituição Federal/88, esses princípios aparecem várias vezes. Primeiramente consta entre direitos e garantias fundamentais, Art. 5º,

⁶⁰ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região., ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE 2002.72.05.000434-0, Corte Especial, Relator Álvaro Eduardo Junqueira, D.E. 30 de outubro de 2009.

⁶¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. O conteúdo jurídico do princípio da igualdade.

e também no capítulo constitucional sobre Sistema Tributário Nacional, Art. 150, II, da Constituição Federal, em que se proíbe o tratamento desigual entre os contribuintes que se encontram em situação equivalente.

Admite-se a incidência do imposto sobre o montante pago em atraso, sem que se faça a assimilação de cada parcela devida no mês referente, *“proporcionaria ao Estado aproveitar-se da torpeza do mau pagador em prejuízo do credor”*⁶², como ressaltou o Desembargador Federal João Surreaux Chagas, ao julgar recurso em caso desta natureza.

Posteriormente, a desembargadora Federal Vânia Hack de Almeida complementa que:

Não se confundem a retenção na fonte dos valores recebidos oportunamente com aqueles recebidos acumuladamente, decorrentes de decisão judicial envolvendo parcelas pretéritas e sucessivas. A retenção na fonte representa antecipação do imposto incidente sobre os rendimentos cujas disponibilidades jurídica e econômica, no presente; não há, assim, oportunidade para antecipar pagamento de tributo cujo fato gerador já se completou. Para ajustar a realidade econômica à situação jurídica do contribuinte, cabível a retificação das declarações de ajuste do imposto de renda dos anos-base encerrados, computando como rendimento tributável as parcelas a eles referentes; somente podem ser ofertados à retenção na fonte os valores correspondentes às parcelas do ano em que recebidas.⁶³

Segundo o acórdão que se segue, no qual proveu o apelo da contribuinte sob o fundamento de que a renda, à época dos fatos, encontrava-se abaixo do limite de isenção, logo, se o montante recebido em atraso, fosse recebido a seu tempo, não haveria tributação.

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO RENDA INCIDENTE SOBRE VERBAS RECEBIDAS EM AÇÃO JUDICIAL ACUMULADAMENTE. RESTITUIÇÃO. FORMA. CORREÇÃO

⁶² BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível – Proc. N. 2002.72.01.004789-2. Relator: João SurreauxChagas. Porto Alegre/RS, 7 de julho de 2004.

⁶³ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação cível – Proc. N. 2004.71.15.004338-5. Relatora: Vânia Hack de Almeida. Porto alegre/RS, 6 de março de 2008.

MONETÁRIA. SUCUMBÊNCIA. 1. A percepção acumulada de valores em razão de ação judicial não representa a renda mensal do autor, a qual poderia ser inferior ao limite de isenção do tributo em comento à época, considerando o recebimento na época apropriada, prevista em lei e no contrato. 2. **A renda a ser tributada deve ser aquela auferida mês a mês pelo contribuinte, não sendo possível à Fazenda Nacional reter o imposto de renda sobre o valor percebido de forma acumulada, sob pena de afronta aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva.** 3. Imperativa a restituição do indébito porventura existente por meio de precatório ou RPV, nos moldes do art. 100 da CF/88. 4. A correção monetária incide a partir do pagamento indevido (Súmula nº 162 do STJ). A partir de 1º de janeiro de 1996, em virtude da regra insculpida no artigo 39, § 4º, da Lei 9.250/95, a compensação ou restituição do crédito do contribuinte deve ser corrigida apenas pelos juros da taxa SELIC. 5. Como a União decaiu de maior parte do pedido, arcará com o pagamento dos honorários advocatícios, fixados em 10% sobre o valor da condenação, em homenagem ao entendimento já consagrado em ambas as Turmas de Direito Tributário desta Corte. 6. Tendo a ação tramitado perante a Justiça Federal, a União (Fazenda Nacional) está isenta do pagamento de custas, a teor do art. 4º, I, da Lei n.º 9.289/96 (Lei de Custas da Justiça Federal). Mas tal isenção não a exime de reembolsar as despesas judiciais feitas pela parte vencedora, nos termos do parágrafo único do mesmo artigo.⁶⁴ (grifei)

Logo, quando ocorre a retenção do imposto de renda nos casos de rendimentos pagos acumuladamente e em atraso, os princípios da isonomia e da capacidade contributiva ficam prejudicados, tendo em vista que se os rendimentos fossem pagos à época dos fatos o contribuinte, estaria isento ou, na pior das hipóteses, incidiria alíquota inferior àquela incidente aos rendimentos pagos acumuladamente.

Pois, é extremamente equivocado penalizar mais gravosamente o contribuinte, com uma tributação excessiva, tendo em vista que não deu causa ao pagamento realizado com atraso pela Administração Pública.

⁶⁴ BRASIL, Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível 2002.72.05.000434-0, Primeira Turma, Relator Álvaro Eduardo Junqueira, D.E. 09 de março de 2010.

Pelo exposto, há de observar que os Tribunais brasileiros pacificam quanto à adoção do regime de competência e a violação dos princípios da legalidade, isonomia e capacidade contributiva.

3.3 O POSICIONAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL QUANTO A INCONSTITUCIONALIDADE

A jurisprudência do STF, ainda pulsa sobre a recentemente reconhecida repercussão geral do tema com fundamento na alínea b, permissivo constitucional, vez que houve a declaração de inconstitucionalidade do artigo 12, da Lei n. 7.713/88, pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Conforme é demonstrado a seguir:

TRIBUTÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMPOSTO DE RENDA SOBRE VALORES RECEBIDOS ACUMULADAMENTE. ART. 12 DA LEI 7.713/88. ANTERIOR NEGATIVA DE REPERCUSSÃO. MODIFICAÇÃO DA POSIÇÃO EM FACE DA SUPERVENIENTE DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI FEDERAL POR TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL. 1. A questão relativa ao modo de cálculo do imposto de renda sobre pagamentos acumulados – se por regime de caixa ou de competência – vinha sendo considerada por esta Corte como matéria infraconstitucional, tendo sido negada a sua repercussão geral. 2. A interposição do recurso extraordinário com fundamento no art. 102, III, b, da Constituição Federal, em razão do reconhecimento da inconstitucionalidade parcial do art. 12 da Lei 7.713/88 por Tribunal Regional Federal, constitui circunstância nova suficiente para justificar, agora, seu caráter constitucional e o reconhecimento da repercussão geral da matéria. 3. Reconhecida a relevância jurídica da questão, tendo em conta os princípios constitucionais tributários da isonomia e da uniformidade geográfica. 4. Questão de ordem acolhida para: a) tornar sem efeito a decisão monocrática da relatora que negava seguimento ao recurso extraordinário com suporte no entendimento anterior desta Corte; b) reconhecer a repercussão geral da questão constitucional; e c) determinar o sobrestamento, na origem, dos recursos extraordinários sobre

a matéria, bem como dos respectivos agravos de instrumento, nos termos do art. 543-B, § 1º, do CPC.⁶⁵

Em seu voto a Min. Ellen Gracie⁶⁶ ainda ressalta sobre a inconstitucionalidade discutida.

Também se evidencia a violação potencial à isonomia tributária de que trata o art. 150,II, da Constituição Federal, porquanto contribuintes em situação equivalente não podem sofrer tributação por critérios distintos sob a égide da mesma e única legislação federal.

Ainda defendendo a inconstitucionalidade, segue outra ementa reconhecendo a repercussão geral do tema:

DESPACHO REPERCUSSÃO GERAL. QUESTÃO SUSCETÍVEL DE REPRODUZIR-SE EM MÚLTIPLOS FEITOS. ART. 543-B DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. ART. 328, PARÁGRAFO ÚNICO, DO REGIMENTO INTERNO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. DEVOUÇÃO DOS AUTOS À ORIGEM. Relatório 1. Recurso extraordinário interposto com base no art. 102, inc. III, alíneas a e b, da Constituição da República, contra julgado no qual se discute a constitucionalidade do art. 12, da Lei n. 7.713/88, que fixa a forma de cálculo do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica sobre rendimentos pagos acumuladamente a beneficiário, por culpa exclusiva da União. Apreciada a matéria posta em exame, DECIDO. 2. No julgamento em Questão de Ordem nos Agravos Regimentais nos Recursos Extraordinários ns. 614.232 e 614.406, Relatora a Ministra Ellen Gracie, o Supremo Tribunal Federal, reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada neste recurso extraordinário. Reconhecida a repercussão geral do tema, os autos deverão retornar à origem para aguardar o julgamento do mérito e, após a decisão, observar o disposto no art. 543-B do Código de Processo Civil. 3. Pelo exposto, determino a devolução destes autos ao Tribunal a quo para que seja observado o art. 543-B do Código de Processo Civil, nos termos do art. 328, parágrafo único, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal. Publique-se. Brasília, 14 de

⁶⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AGRAVO REGIMENTAL EM RE 614.406, Relatora: Min. ELLEN GRACIE, publicado em 04 de março de 2011.

⁶⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AGRAVO REGIMENTAL EM RE 614.406, Relatora: Min. ELLEN GRACIE, publicado em 04 de março de 2011.

novembro de 2011. Relatora: Ministra CÁRMEN LÚCIA.⁶⁷

Percebe-se que há o entendimento geral, digo, de todos os tribunais, para declarar a inconstitucionalidade do art. 12 da Lei nº 7.713/88, observando a ofensa aos princípios constitucionais da isonomia tributária, legalidade e capacidade contributiva.

Ainda, se adotado o regime de competência, levando em conta a disponibilidade jurídica, muitos casos os valores pagos ao contribuinte, estariam na faixa de isenção ou, no máximo, incidiria sobre eles alíquota inferior àquela incidente sobre o valor pago quando acumuladamente. Dessa forma, compreende que só deve incidir o imposto sobre aquelas parcelas que, isoladamente consideradas, ultrapassem o limite de isenção.

Portanto, face ao reconhecimento da repercussão geral, acima demonstrada cabe-nos aguardar o julgamento na Suprema Corte.

Assim, espera, dos colendos Ministros, que seja declarada a inconstitucionalidade do art. 12 da Lei nº 7.713/88, por ferir gravemente os princípios constitucionais tributários da isonomia tributária, capacidade contributiva e, por conseguinte o princípio da legalidade.

⁶⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 662014, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, julgado em 14/11/2011, publicado em DJe-221 DIVULG 21/11/2011 PUBLIC 22/11/2011

CONCLUSÃO

O trabalho revela que a doutrina e jurisprudência pátria estão em harmonia com os princípios constitucionais tributários para pacificar a orientação de que, nos casos de rendimentos pagos acumuladamente e em atraso, deve utilizar-se do regime de competência para a apuração do imposto de renda. Ocorre que, se os valores tivessem sido pagos à época própria ao contribuinte, estaria na faixa de isenção ou, na pior das hipóteses, incidiria alíquota inferior àquela que incide sobre o valor acumulado.

Não obstante o art. 12 da Lei 7.713/88 estabelece que nos casos em tela o imposto deva incidir, no mês do recebimento do montante, sobre o valor acumulado a ser pago, os tribunais brasileiros, têm apartado a incidência do imposto sobre o montante recebido de forma acumulada, com o objetivo de impedir o ônus do contribuinte com uma tributação imprópria ou demasiadamente gravosa.

A jurisprudência tem-se consolidado no Poder Judiciário e está de acordo com os princípios constitucionais tributários, em principal com o da capacidade contributiva e da isonomia fiscal. Não permitindo que a carga tributária do Imposto de Renda incida sobre o valor acumulado recebido a destempo, isso porque, se cada parcela fosse paga ao contribuinte à época adequada, poderia estar isento do Imposto de Renda ou se enquadraria numa faixa de tributação menos gravosa, ressaltando o que estabelece o art. 521 do RIR, cuja redação é a que segue: Os rendimentos pagos acumuladamente serão considerados nos meses a que se referirem.⁶⁸

O pagamento acumulado dos rendimentos não implica maior capacidade econômica ao contribuinte, de modo que a tributação mais gravosa do contribuinte viola o princípio da isonomia tributária e da

⁶⁸ Art. 521, Decreto nº 3000/99, RIR/99.

capacidade contributiva.

Na maioria dos casos concretos se os valores tivessem sido pagos à época ao contribuinte, estariam isentos ou, na pior das hipóteses, recairia sobre eles alíquota inferior àquela incidente sobre o valor pago de forma acumulada. Logo, só deve incidir o imposto sobre aquelas parcelas que ultrapassem o limite de isenção.

Ainda no tema, não se pode interpretar a legislação de forma literal, sob pena de se cometer injustiça fiscal. O interprete deve atribuir à norma o significado que realize maior adequação desta às circunstâncias peculiares do caso concreto, nunca se distanciando dos princípios constitucionais que limitam o poder tributante do Estado e orientam o Sistema Tributário Nacional.

A sociedade não mais tolera regras de tributação dissociadas dos relevantes princípios constitucionais tributários instituídos ou reafirmados na Constituição Federal de 1988. Nesse contexto, causa satisfação verificar que o Poder Judiciário, quando provocado pelo contribuinte, tem cumprido seu relevante papel de distribuir justiça, aplicando a lei tributária em harmonia com os postulados constitucionais, de sorte que os cidadãos realmente possam contribuir para as despesas públicas na proporção de sua capacidade econômica.

Essa postura por parte dos tribunais pátrios, além de garantir o respeito à Constituição Federal, obriga as autoridades fazendárias competentes a aperfeiçoarem os mecanismos de cobrança dos tributos, ajustando-os aos princípios constitucionais que limitam o poder de tributar (princípios da isonomia tributária, da capacidade contributiva, da progressividade, da estrita legalidade e do não confisco).

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE, Flávio da Silva. A Retenção de Imposto de Renda nos Casos de Rendimentos Pagos, Acumuladamente e em Atraso, em Cumprimento de Decisão Judicial. Revista CEJ, Brasília, Ano XIII, n. 46, p. 4/10, jul./set. 2009.

AYRES, Paulo. Imposto Sobre a Renda e Preços de Transferência, Ed. Dialética, São Paulo: 2001.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado Federal, 2010.

BRASIL. *Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999*. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília, 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm. Acesso em: 17.10.2011.

BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Denominado Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em: 17.10.2011.

BRASIL. *Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988*. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7713.htm. Acesso em: 17.10.2011.

BRASIL. *Resolução CFC nº 750/93, de 29 de dezembro de 1993*. Dispõe sobre os princípios de contabilidade. Brasília, 1993. Disponível em: http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res750.htm. Acesso em: 20.04.2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RENDIMENTOS ADVINDOS DE DECISÃO JUDICIAL. DEPÓSITO. SERVIDOR PÚBLICO. PARCELAS DEVIDAS MENSALMENTE, PORÉM, PAGAS, DE MODO ACUMULADO. NÃO EFETIVAÇÃO DO PAGAMENTO NO SEU DEVIDO TEMPO. INTERPRETAÇÃO DO ART. 46, DA LEI Nº 8.541/92. 1. Caso a obrigação de que decorram os rendimentos advindos de decisão judicial se adimplida na época própria desse causa, são os mesmos tributáveis e ensejam a retenção do imposto de renda na fonte. 2. A regra acima referida não se aplica quando, em face

de descumprimento do Estado em pagar vencimentos atrasados ao servidor, acumula as parcelas que, se tivessem sido pagas, na época própria, no final de cada mês, estariam isentos de retenção do tributo. 3. Ocorrendo de maneira diferente, o credor estaria sob dupla penalização: por não receber o que lhe era devido na época própria em que tais valores não eram suscetíveis de tributação e por recebe los, posteriormente, ocasião em que, por acumulação, formam então, montante tributável. 4. O art. 46, da Lei nº 8.541/92, deve ser interpretado nos seguintes moldes: só haverá retenção na fonte de rendimentos pagos em cumprimento à decisão judicial quando, isoladamente, tais valores ensejarem o desconto do imposto, caso contrário, ter-se-ia hipótese condenável: sobre valores isoladamente isentos de imposto de renda o ente público moroso retiraria benefício caracterizadamente indevido. 5. O ordenamento jurídico tributário deve ser interpretado de modo que entre fisco e contribuinte sejam instaurados comportamentos regidos pela lealdade e obediência rigorosa ao princípio da legalidade. 6. Não é admissível que o servidor seja chamado a aceitar retenção de imposto de renda na fonte, em benefício do Estado, em face de ato ilegal praticado pelo próprio Poder Público, ao atrasar o pagamento de suas vantagens salariais. 7. Recurso especial não provido. REsp 538.137/RS. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 15 de dezembro de 2003. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=914205&sReg=200300952735&sData=20031215&sTipo=5&formato=PDF.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental em Recurso Especial. TRIBUTÁRIO. AÇÃO REVISIONAL DE BENEFÍCIO PREVIDENCIÁRIO. VALOR MENSAL DO BENEFÍCIO ISENTO DE IMPOSTO DE RENDA. PARCELAS ATRASADAS RECEBIDAS ACUMULADAMENTE. NÃO-TRIBUTAÇÃO. 1. O pagamento decorrente de ato ilegal da Administração não constitui fato gerador de tributo. 2. O imposto de renda não incide sobre os valores pagos de uma só vez pela autarquia previdenciária, quando o reajuste do benefício determinado na sentença condenatória não resultar em valor mensal maior que o limite legal fixado para isenção do referido imposto. 3. A hipótese in foco versa proventos de aposentadoria recebidos incorretamente e não rendimentos acumulados, por isso que, à luz da tipicidade estrita, inerente ao direito tributário, impõe-se o acolhimento da pretensão autoral. 4. O Direito Tributário admite, na aplicação da lei, o recurso à equidade, que é a justiça no caso concreto. Ora, se os proventos, mesmos revistos, não são tributáveis no mês em que implementados, também não devem sê-lo quando acumulados pelo pagamento a menor pela entidade pública. Ocorrendo o equívoco da Administração, o resultado judicial da ação não pode servir de base à incidência, sob pena de sancionar-se o contribuinte por ato do fisco, violando os princípios da Legalidade e da Isonomia, mercê de cancelar o enriquecimento sem causa da Administração. 5. O aposentado não pode ser apenado pela desídia da autarquia, que negligenciou-se em aplicar os índices legais de reajuste do benefício. Nessas hipóteses, a revisão judicial tem natureza de indenização pelo que o aposentado isento, deixou de receber mês a mês. 6. Agravo regimental desprovido. AgRg RESP 1069718/MG, Relator: Min. LUIZ FUX. PRIMEIRA TURMA. Publicado em: 25 de maio de 2009. Disponível em: http://www.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?newsession=yes&tipo_visualizacao=RESUMO&b=ACOR&livre=1069718#.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental em Recurso Especial. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. REVISÃO JUDICIAL DE BENEFÍCIO PREVIDENCIÁRIO. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. VALORES PAGOS ACUMULADAMENTE. 1. No cálculo do imposto incidente sobre rendimentos pagos acumuladamente, devem ser levadas em consideração as tabelas e alíquotas das épocas próprias a que se referem tais rendimentos. 2. O art. 12 da Lei 7.713/88 disciplina o momento da incidência e não o modo de calcular o imposto. 3. Agravo regimental não-provido. AgRg RESP 641531/SC, Relator: Min. MAURO CAMPBELL MARQUES. SEGUNDA TURMA. Publicado em: 21 de novembro de 2008. Disponível em:

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial. TRIBUTÁRIO. AÇÃO REVISIONAL DE BENEFÍCIO PREVIDENCIÁRIO. PARCELAS ATRASADAS RECEBIDAS ACUMULADAMENTE. VALOR MENSAL DO BENEFÍCIO ISENTO DE IMPOSTO DE RENDA. NÃO-INCIDÊNCIA DA EXAÇÃO. 1. O pagamento decorrente de ato ilegal da Administração não constitui fato gerador de tributo. 2. O imposto de renda não incide sobre os valores pagos de uma só vez pelo INSS, quando o reajuste do benefício determinado na sentença condenatória não resultar em valor mensal maior que o limite legal fixado para isenção do referido imposto. 3. A hipótese in foco versa proventos de aposentadoria recebidos incorretamente e não rendimentos acumulados, por isso que, à luz da tipicidade estrita, inerente ao direito tributário, impõe-se o acolhimento da pretensão autoral. 4. O Direito Tributário admite na aplicação da lei o recurso à equidade, que é a justiça no caso concreto. Ora, se os proventos, mesmos revistos, não são tributáveis no mês em que implementados, também não devem sê-lo quando acumulados pelo pagamento a menor pela entidade pública. Ocorrendo o equívoco da Administração, o resultado judicial da ação não pode servir de base à incidência, sob pena de sancionar-se o contribuinte por ato do fisco, violando os princípios da Legalidade e da Isonomia, mercê de cancelar o enriquecimento sem causa da Administração. 5. O aposentado não pode ser apenado pela desídia da autarquia, que negligenciou-se em aplicar os índices legais de reajuste do benefício. Nessas hipóteses, a revisão judicial tem natureza de indenização pelo que o aposentado isento, deixou de receber mês a mês. 6. Recurso especial provido. REsp 492.247/RS. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 3 de novembro de 2003. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=973400&sReg=200201714982&sData=20031103&sTipo=5&formato=PDF.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental em Recurso Extraordinário. TRIBUTÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMPOSTO DE RENDA SOBRE VALORES RECEBIDOS ACUMULADAMENTE. ART. 12 DA LEI 7.713/88. ANTERIOR NEGATIVA DE REPERCUSSÃO. MODIFICAÇÃO DA POSIÇÃO EM FACE DA SUPERVENIENTE DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI FEDERAL POR TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL. 1. A questão relativa ao modo de cálculo do imposto de renda sobre pagamentos acumulados - se por regime de caixa ou de competência - vinha sendo considerada por esta Corte como matéria infraconstitucional, tendo sido negada a sua repercussão geral. 2. A interposição do recurso extraordinário com fundamento

no art. 102, III, b, da Constituição Federal, em razão do reconhecimento da inconstitucionalidade parcial do art. 12 da Lei 7.713/88 por Tribunal Regional Federal, constitui circunstância nova suficiente para justificar, agora, seu caráter constitucional e o reconhecimento da repercussão geral da matéria. 3. Reconhecida a relevância jurídica da questão, tendo em conta os princípios constitucionais tributários da isonomia e da uniformidade geográfica. 4. Questão de ordem acolhida para: a) tornar sem efeito a decisão monocrática da relatora que negava seguimento ao recurso extraordinário com suporte no entendimento anterior desta Corte; b) reconhecer a repercussão geral da questão constitucional; e c) determinar o sobrestamento, na origem, dos recursos extraordinários sobre a matéria, bem como dos respectivos agravos de instrumento, nos termos do art. 543-B, § 1º, do CPC. AgRg RE 614.406, Relatora: Min. ELLEN GRACIE, publicado em 04 de março de 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. DESPACHO REPERCUSSÃO GERAL. QUESTÃO SUSCETÍVEL DE REPRODUZIR-SE EM MÚLTIPLOS FEITOS. ART. 543-B DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. ART. 328, PARÁGRAFO ÚNICO, DO REGIMENTO INTERNO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. DEVOUÇÃO DOS AUTOS À ORIGEM. Relatório 1. Recurso extraordinário interposto com base no art. 102, inc. III, alíneas a e b, da Constituição da República, contra julgado no qual se discute a constitucionalidade do art. 12, da Lei n. 7.713/88, que fixa a forma de cálculo do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica sobre rendimentos pagos acumuladamente a beneficiário, por culpa exclusiva da União. Apreciada a matéria posta em exame, DECIDO. 2. No julgamento em Questão de Ordem nos Agravos Regimentais nos Recursos Extraordinários ns. 614.232 e 614.406, Relatora a Ministra Ellen Gracie, o Supremo Tribunal Federal, reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada neste recurso extraordinário. Reconhecida a repercussão geral do tema, os autos deverão retornar à origem para aguardar o julgamento do mérito e, após a decisão, observar o disposto no art. 543-B do Código de Processo Civil. 3. Pelo exposto, determino a devolução destes autos ao Tribunal a quo para que seja observado o art. 543-B do Código de Processo Civil, nos termos do art. 328, parágrafo único, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal. Publique-se. Brasília, 14 de novembro de 2011. Relatora: Ministra CÁRMEN LÚCIA. RE 662.014, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, julgado em 14/11/2011, publicado no DJe-221 em 22 de novembro de 2011.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível – Proc. N. 2004.71.01.004338-5. Relatora: Vânia Hack de Almeida. Porto Alegre/RS, 6 de março de 2008.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DESCONTO NA FONTE. INCIDÊNCIA SOBRE RENDIMENTOS PAGOS EM CUMPRIMENTO DE DECISÃO JUDICIAL. Os rendimentos pagos acumuladamente serão considerados nos meses a que se referirem. Outro critério jurídico sobre rendimentos pagos acumuladamente não seria aceitável, visto que a cobrança do imposto de renda na fonte sobre o total recebido - evidentemente - configuraria lesão ao princípio da isonomia jurídica em relação aos contribuintes que receberam rendimentos mensalmente na época

devida. Ademais, entender que o imposto de renda na fonte incide sobre o total dos rendimentos recebidos no mês proporcionaria ao Fisco aproveitar-se da torpeza do mau pagador em prejuízo do credor, o que não é admissível. AC – Proc. N. 2002.72.01.004789-2. Relator: João Surreaux Chagas, Porto Alegre/RS, 7 de julho de 2004.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível. EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO RENDA INCIDENTE SOBRE VERBAS RECEBIDAS EM AÇÃO JUDICIAL ACUMULADAMENTE. RESTITUIÇÃO. FORMA. CORREÇÃO MONETÁRIA. SUCUMBÊNCIA. 1. A percepção acumulada de valores em razão de ação judicial não representa a renda mensal do autor, a qual poderia ser inferior ao limite de isenção do tributo em comento à época, considerando o recebimento na época apropriada, prevista em lei e no contrato. 2. A renda a ser tributada deve ser aquela auferida mês a mês pelo contribuinte, não sendo possível à Fazenda Nacional reter o imposto de renda sobre o valor percebido de forma acumulada, sob pena de afronta aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva. 3. Imperativa a restituição do indébito porventura existente por meio de precatório ou RPV, nos moldes do art. 100 da CF/88. 4. A correção monetária incide a partir do pagamento indevido (Súmula nº 162 do STJ). A partir de 1º de janeiro de 1996, em virtude da regra insculpida no artigo 39, § 4º, da Lei 9.250/95, a compensação ou restituição do crédito do contribuinte deve ser corrigida apenas pelos juros da taxa SELIC. 5. Como a União decaiu de maior parte do pedido, arcará com o pagamento dos honorários advocatícios, fixados em 10% sobre o valor da condenação, em homenagem ao entendimento já consagrado em ambas as Turmas de Direito Tributário desta Corte. 6. Tendo a ação tramitado perante a Justiça Federal, a União (Fazenda Nacional) está isenta do pagamento de custas, a teor do art. 4º, I, da Lei nº 9.289/96 (Lei de Custas da Justiça Federal). Mas tal isenção não a exime de reembolsar as despesas judiciais feitas pela parte vencedora, nos termos do parágrafo único do mesmo artigo. AC. – Proc. Nº 2002.72.05.000434-0, Primeira Turma, Relator Álvaro Eduardo Junqueira, D.E. 09 de março de 2010. Disponível em: http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/resultado_pesquisa.php.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. ART. 12 DA LEI Nº 7.713/88. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IMPOSTO DE RENDA. RETENÇÃO NA FONTE. PERCEPÇÃO ACUMULADA. INCIDÊNCIA MENSAL. PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. REGIME DE COMPETÊNCIA. INCONSTITUCIONALIDADE SEM REDUÇÃO DE TEXTO. 1. Arguição de Inconstitucionalidade da regra insculpida no art. 12 da Lei nº 7.713/88 acolhida em parte, no tocante aos rendimentos recebidos acumuladamente decorrentes de remuneração, vantagem pecuniária, proventos e benefícios previdenciários, como na situação vertente, recebidos a menor pelo contribuinte em cada mês-competência e cujo recolhimento de alíquota prevista em lei se dê mês a mês ou em menor período. 2. Incidência mensal para o cálculo do imposto de renda correspondente à tabela progressiva vigente no período mensal em que apurado o rendimento percebido a menor - regime de competência - após somado este com o valor já pago, pena afronta aos princípios da isonomia e capacidade contributiva

insculpados na CF/88 e do critério da proporcionalidade que infirma a apuração do montante devido. Arts. 153, § 2º, I e 145, § 1º, da Carta Magna. 3. Afastado o regime de caixa, no caso concreto, situação excepcional a justificar a adoção da técnica de declaração de inconstitucionalidade sem redução de texto ou interpretação conforme a constituição, diante da presunção de legitimidade e constitucionalidade dos atos emanados do Poder Legislativo e porque casos símeis a este não possuem espectro de abrangência universal. Considerada a norma hostilizada sem alteração da estrutura da expressão literal. ARGINC Proc. Nº 2002.72.05.000434-0, Corte Especial, Relator Álvaro Eduardo Junqueira, D.E. 30 de outubro de 2009. Disponível em: http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/resultado_pesquisa.php.

CARRAZZA, Roque Antonio. Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos). 2ªEd. Rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário. 8º Ed., Editora Forense.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

GONÇALVES, José Artur Lima. Imposto Sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais. Malheiros: 1997.

LEMKE, Gisele. Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica. São Paulo: Ed.Dialética, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. Imposto de renda na fonte e rendimentos mensais acumulados. 2004. Disponível em: <http://www.hugomachado.adv.br>. Acesso em 13 de março de 2012.

MACHADO. Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. Ed.

QUIROGA, Roberto. Renda e Proventos de Qualquer Natureza – O imposto e o conceito constitucional, Editora Dialética 1996.

QUIROGA, Roberto. Renda e Proventos de Qualquer Natureza; São Paulo: Ed. Dialética. 1996.

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

Souto Borges Maior, "Princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo", IN RDT 63/207.

SOUZA, João Batista de. Considerações sobre o fato gerador do Imposto de Renda.